



Problemas y desafíos en materia de fuente territorial de las rentas

Sebastián Escotto

Criterios de atribución de la potestad tributaria



Concepto de potestad tributaria:

“posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción”

Dos principios básicos:

1. Fuente, criterio objetivo “actividad desarrollada, bienes situados o derechos utilizados”
2. Renta mundial, criterio subjetivo ➡ criterio de vinculación elementos personales como el domicilio, la residencia o la nacionalidad

Consideraciones de Neutralidad y Euidad Fiscal

- Neutralidad en la exportación de capitales
- Neutralidad en la importación de capitales
- Equidad Fiscal ➡ ante una misma renta mismo tratamiento

Principio de fuente territorial



Somete a imposición a toda persona que haya tenido algún tipo de renta en su territorio o en cuyo territorio existió disponibilidad jurídica o económica

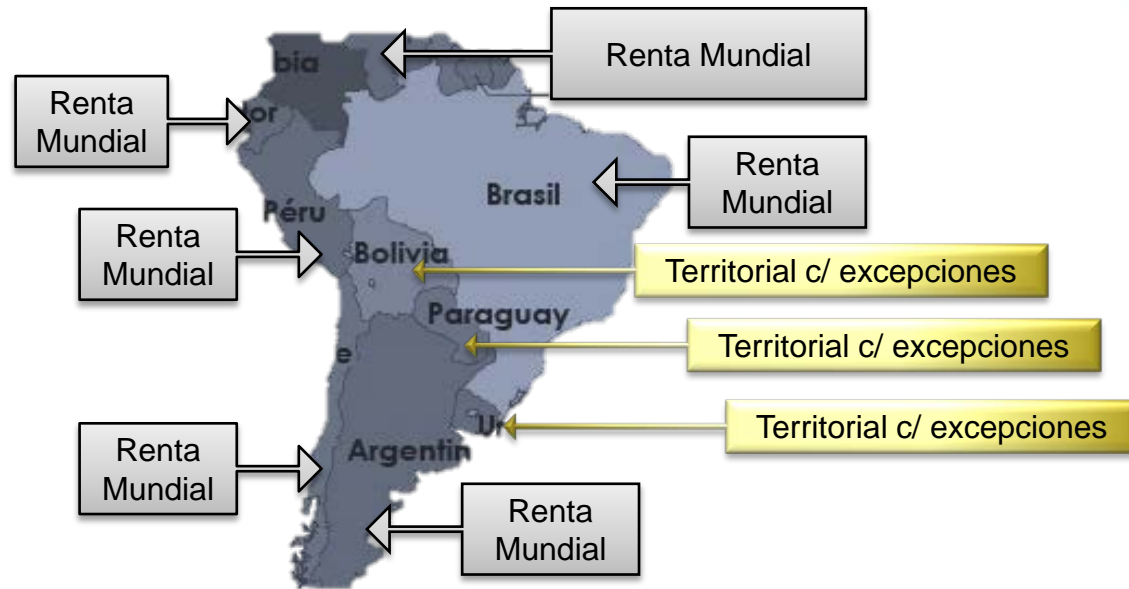
“Se considerarán de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.”

Países desarrollados ➡ criterio de nacionalidad o residencia ➡ Modelo de la OCDE

1. En los convenios se reconoce el derecho a gravar la renta al país de la fuente (EP)
2. Países con renta mundial, también gravan las rentas obtenidas en su territorio
3. Países con renta mundial reconocen un crédito por el impuesto abonado en el exterior.

Ningún Estado adopta un criterio en sentido “puro” sino que normalmente se establece uno como base y adicionalmente excepciones al mismo.

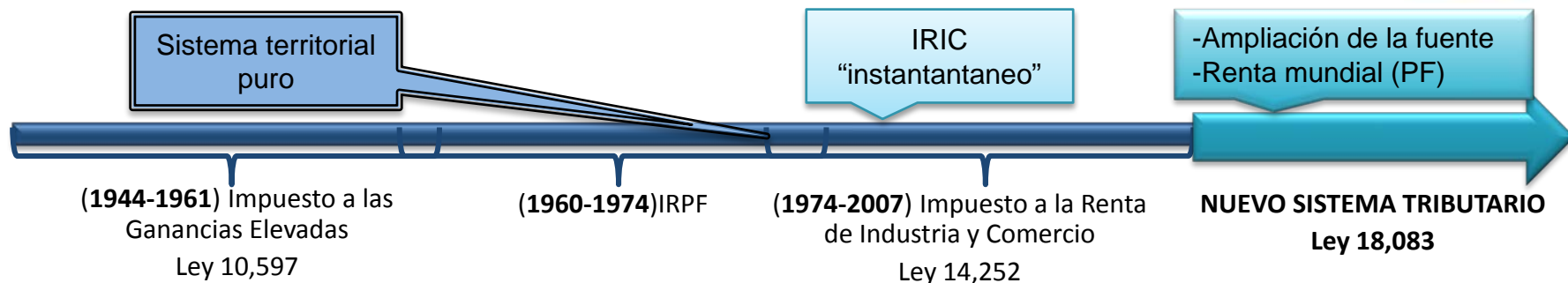
Legislación uruguaya



Art 9 CT. *“Las leyes tributarias rigen en todo el territorio de la República.”*

Luego, la referencia al principio de territorialidad de la fuente, se encuentran particularmente en cada una de las normas de cada impuesto.

Legislación uruguaya



Principio General (Art.7 título 4)

Actividades desarrolladas



lugar físico donde realiza la actividad

Bienes situados



haciendo referencia al factor capital

Derechos utilizados económicamente



intangibles (fuente explotación de los mismos)

Sistema de tributación a la renta

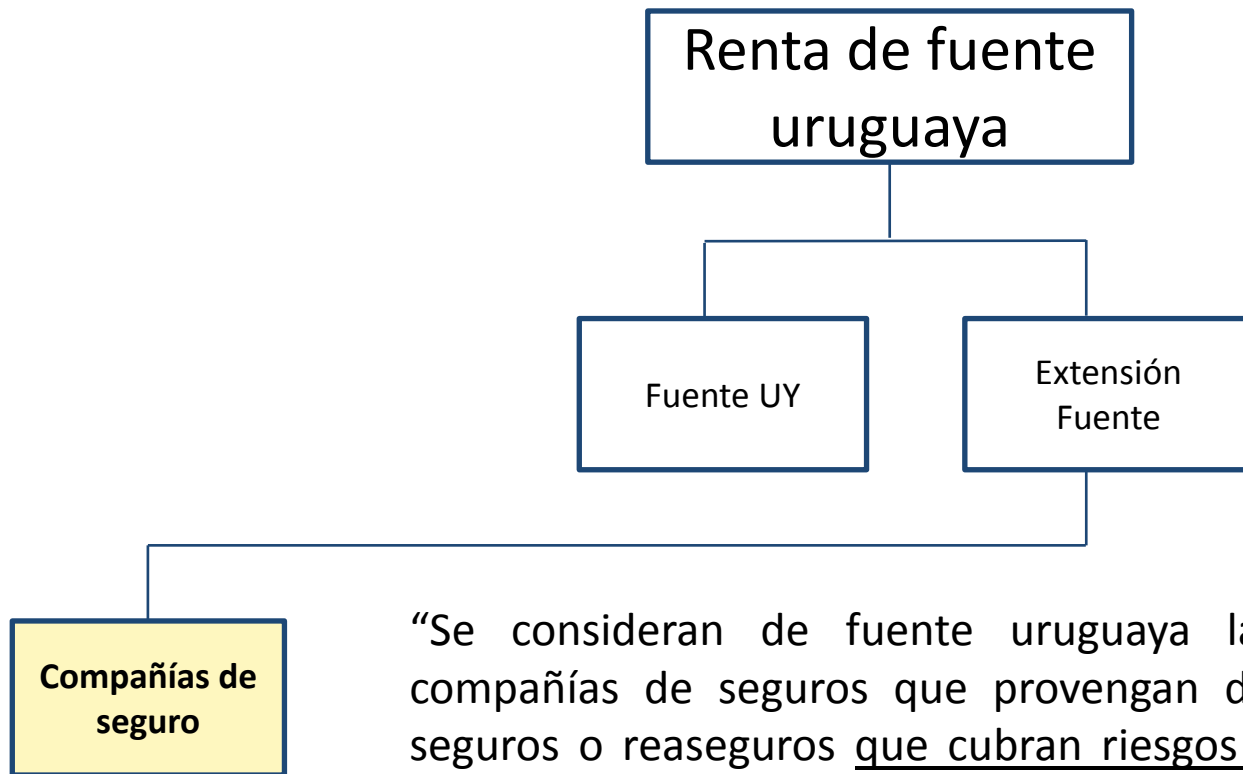


- Rentas empresariales
- Asimiladas a empresariales por la habitualidad en la enajenación de inmuebles
- Determinadas rentas comprendidas en el IRPF que opten por IRAE o perceptiva

- Rentas de Categoría I Capital
- Rentas de Categoría II Capital

- Rentas empresariales y asimiladas a empresariales
- Rentas de trabajo
- Rentas de capital
- Incrementos patrimoniales

Aspecto espacial - IRAE



“Se consideran de fuente uruguaya las rentas de las compañías de seguros que provengan de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República o que se refieran a personas que al tiempo de celebración del contrato residan en el país”.

Excepciones – Compañías de seguro



Riesgo de tipo real ➡ se hace referencia a la ubicación de los bienes. Art 66
Decreto estableció una presunción de dicho riesgo:

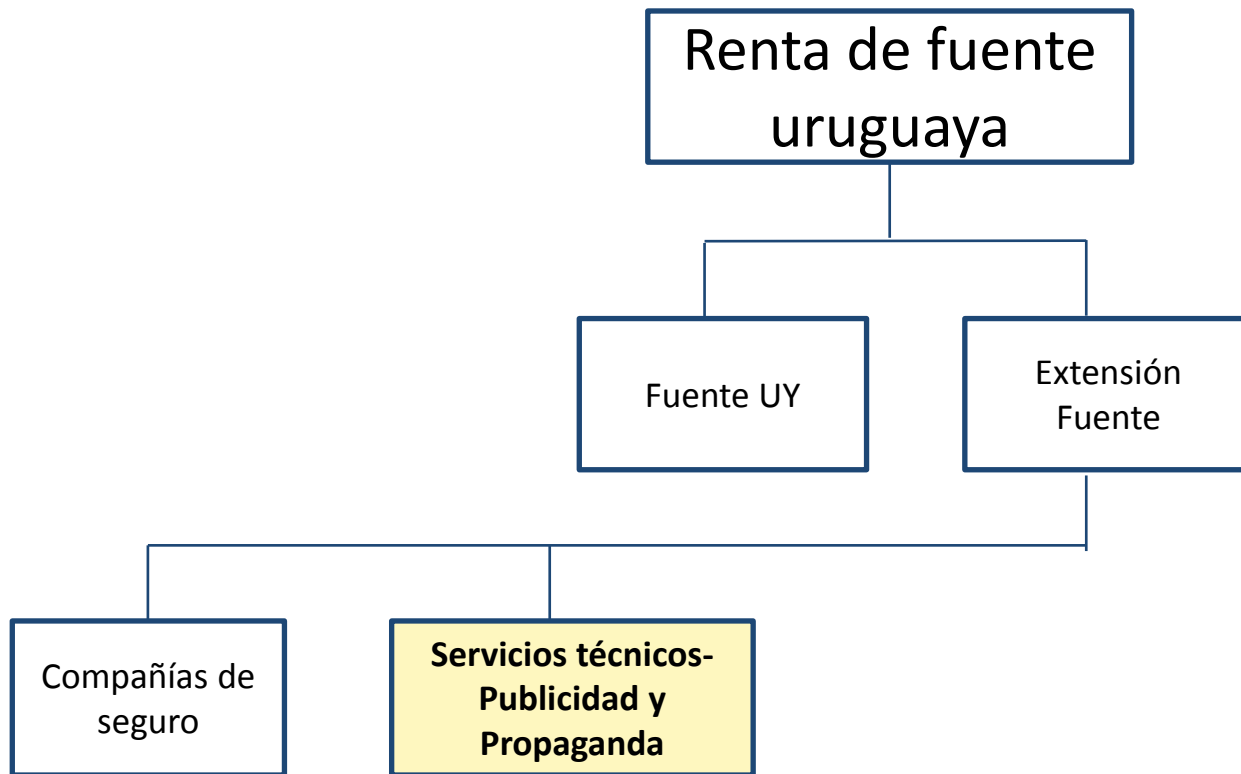
- Buques y automóviles ➡ país de la matricula (Consulta 3.770)
- Mercadería ➡ en el país de embarque (Consulta 2.228)

Riesgo de tipo personal ➡ Residentes en el país al tiempo de celebración del contrato

Compañías de seguro extranjeras sin EP, renta de fuente internacional se estableció en el artículo 13 del título 8 la renta neta de fuente uruguaya:

Renta de Fuente Uruguaya	Tipo de renta
6,25%	para los riesgos de vida
16,67%	para los riesgos de incendio
20,83%	para los riesgos marítimos
4,17%	para otros riesgos


Aspecto espacial - IRAE



Servicio técnico

Implica la prestación de un servicio actual de asesoramiento técnico, que produce rentas que generalmente son de naturaleza personal.



La ubicación de la fuente  donde el asesor desarrolla la actividad, aunque el destinatario del asesoramiento este en otro país.

La Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) del Programa de tributación de la OEA estableció tres criterios :

1. En función de la jurisdicción en que se desarrolla la actividad.
2. En función del lugar de recepción de los servicios
3. En función de la fuente pagadora.

NORMATIVA URUGUAYA : “se consideran de fuente uruguaya, en tanto se vinculen a rentas comprendidas en el IRAE”.

Ingresos gravados (contribuyente de IRAE)	Renta de Fuente Uruguaya
0%	0%
$0 < X < 10\%$	5%
$> 10\%$	100%

Servicios de publicidad y propaganda

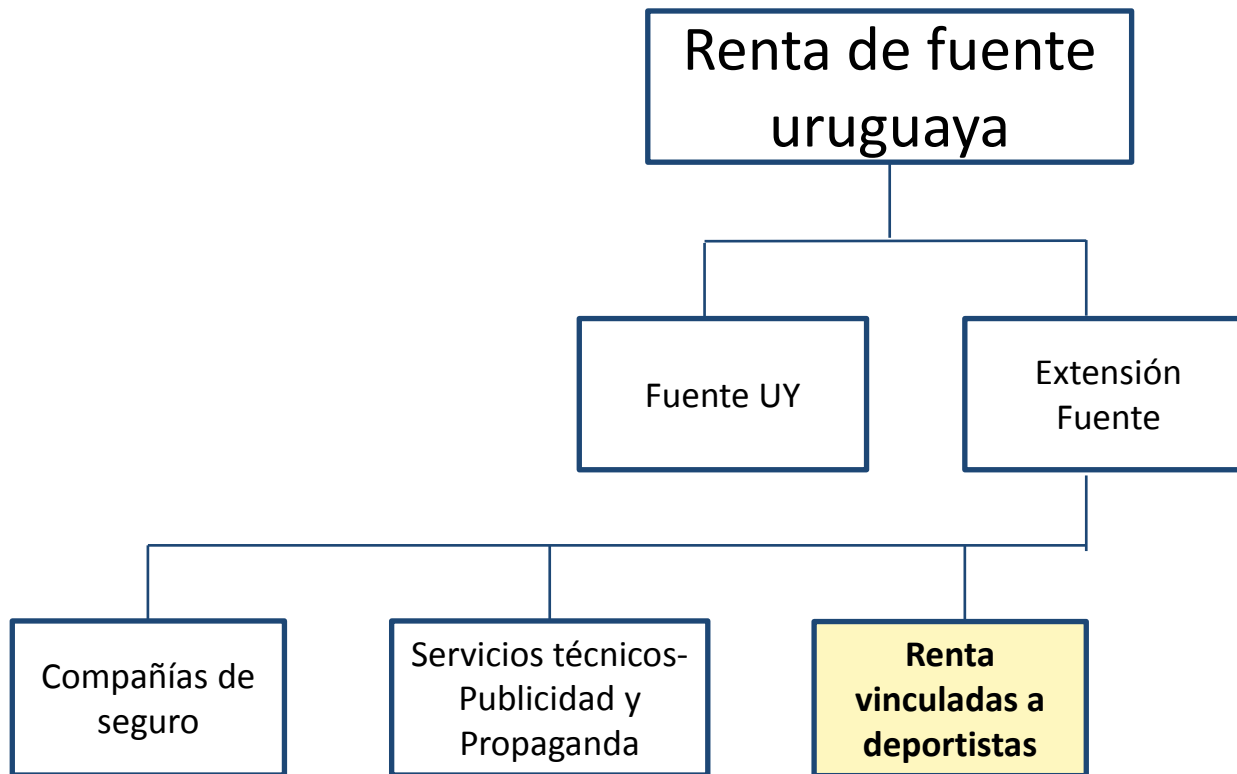


Consulta 5.310 – Publicidad no es un servicio técnico

Ley 19.355– establece la gravabilidad de los servicios de publicidad y propaganda (PP) prestados desde el exterior a contribuyentes de IRAE por parte de contribuyentes de IRAE, IRNR e IRPF.

Decreto 279/016- establece las mismas condiciones de vinculación a rentas comprendidas en IRAE establecidas para los servicios técnicos que mencionamos anteriormente.

Aspecto espacial - IRAE



Renta vinculada de deportistas



Ley 19.355

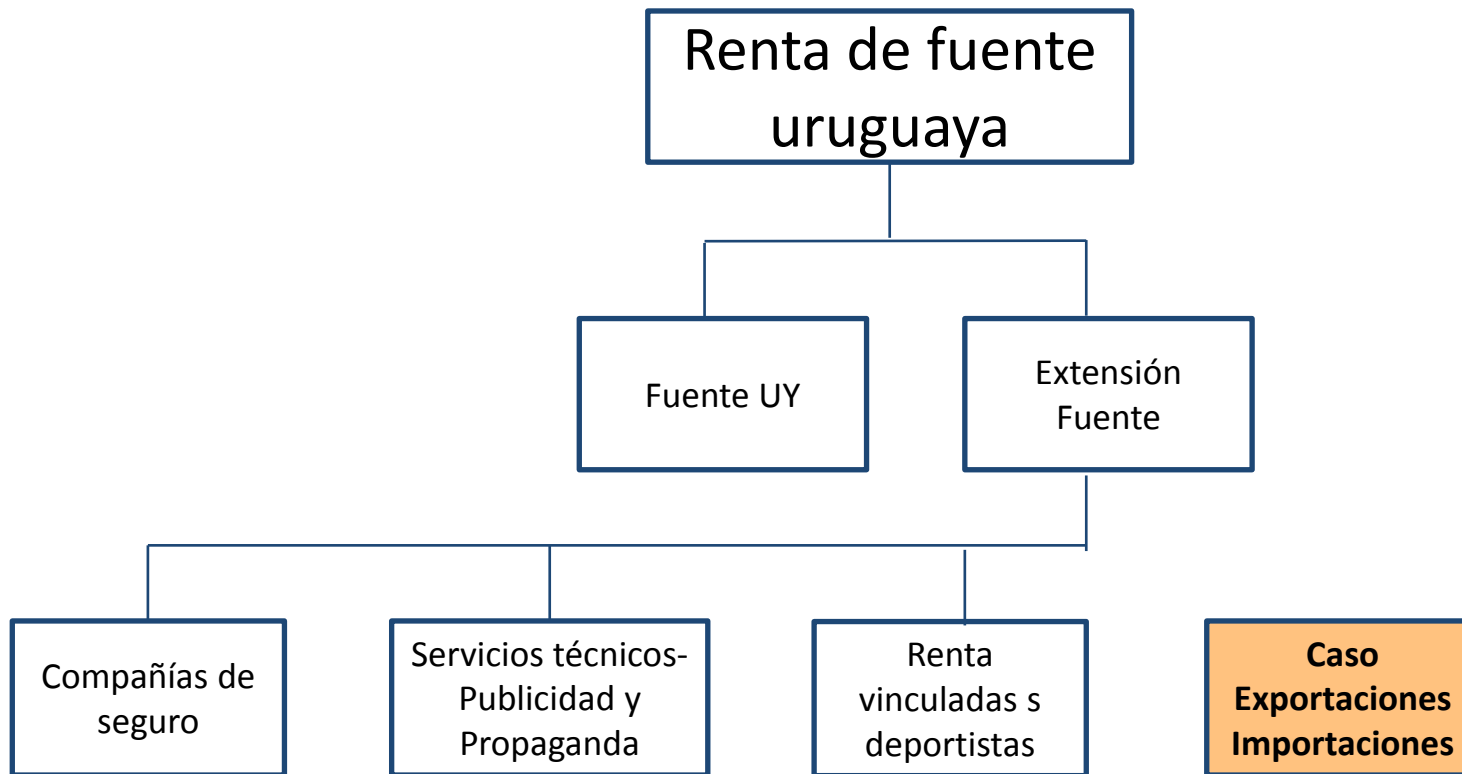
“Las rentas correspondientes al arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen y similares de deportistas inscriptos en entidades deportivas residentes, así como las originadas en actividades de mediación que deriven de las mismas, se considerarán íntegramente de fuente uruguaya.”

Situación anterior

Se establecían 2 condiciones:

- Que el deportista sea residente
- Que haya estado inscripto en la entidad en un lapso no inferior a 60 días y haya participado en competencia deportivas en representación de la entidad.

Aspecto espacial - IRAE



Exportación - Importación



EXPORTACIONES

Teniendo en cuenta que donde se concreta la venta es en el exterior podría sostenerse que la renta es de fuente extranjera.

Artículo 21 del Decreto 150/07 : es una operación que genera renta de fuente uruguaya porque aunque la venta se realiza en el exterior, la renta deriva de una actividad que se desarrolla en el país.

IMPORTACIONES

En el mismo sentido, rentas que obtengan los exportadores del exterior son de fuente extranjera.



CAMBIOS PROPUESTOS EN EL PROYECTO DE TRANSPARENCIA FISCAL

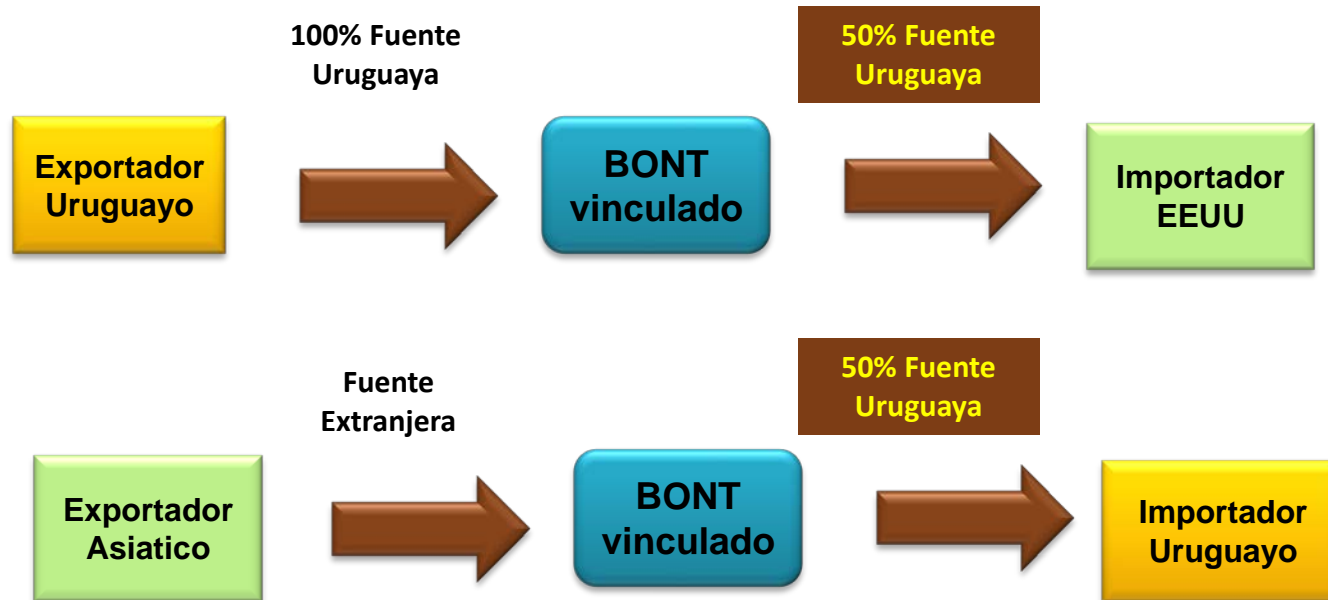
Pretende extender el concepto de fuente uruguaya para operaciones realizadas por contribuyentes de IRAE y entidades BONT, (**Venta indirecta**) siempre que exista una vinculación entre ellas, sujetos de manera directa o indirecta a dirección o control común.

Las operaciones contempladas bajo este régimen son las siguientes:

- a) Importación de bienes, adquiridos a una BONT
- b) Enajenación de bienes en el exterior que hayan sido exportados previamente por un contribuyente de IRAE.

En estos casos, se presumirá de fuente uruguaya - salvo prueba en contrario - el 50% del valor del precio de la mercadería vendida en el exterior o adquirida por el contribuyente de IRAE.

Exportación - Importación



Otros casos: intereses , diferencia de cambio y servicios de aval



INTERESES Y DIF. CAMBIO

- donde el prestamista coloca el capital, donde el capital es explotado ✓
- donde obtiene los fondos para el pago de intereses X
- donde provienen los pagos X

Presunción: domicilio del deudor → “bienes situados”

SERVICIO DE AVAL

- Consulta 5.313 : **sitúa el capital o el patrimonio del avalista**
criterio objetivo la fuente se ubica en domicilio del avalista (garantía personal)

Otros casos: Regalías - Dividendos - Valores mobiliarios



REGALIAS

la fuente se ubica en el país en que el capital es utilizado o explotado.

DIVIDENDOS

en el lugar donde la sociedad que los distribuye funciona o tiene un establecimiento permanente, con prescindencia del origen territorial de las rentas de la sociedad con que se pagan esos dividendos

OTROS VALORES MOBILIARIOS

domicilio del deudor

Renta internacional o mixta



Ubicación de factores productivos

Ubicación de los factores	Tipo de fuente
Ambos factores en Uruguay	Fuente Uruguaya
Ambos factores fuera de Uruguay	Fuente Extranjera
Parcialmente ubicados en Uruguay	Fuente Uruguaya, renta mixta
Uno de los factores es inexistente en Uruguay	(*) Distintas opiniones doctrinarias

Casos especialmente reglamentados (art.48 T4)

Compañías de transporte

Impuesto	Renta de Fuente Uruguaya	Tasa	Tasa Efectiva
IRAE	10% (viajes al exterior) x	25% =	2,5%

Industria cinematográfica y de televisión

Impuesto	Renta de Fuente Uruguaya	Tasa	Tasa Efectiva
IRAE	30% (retribución explotación Uy) x	25% =	7,5%

Renta internacional o mixta



Agencias de noticias internacionales

Impuesto	Renta de Fuente Uruguay	Tasa	Tasa Efectiva
IRAE	10% (retribución bruta) x	25% =	2,5%

Cesión de uso de contenedores para operaciones de comercio internacional

Impuesto	Renta de Fuente Uruguay	Tasa	Tasa Efectiva
IRAE	15% (precio acordado) x	25% =	3,75%

Operaciones de compra de señales de televisión en el exterior

Impuesto	Renta de Fuente Uruguay	Tasa	Tasa Efectiva
IRAE	5% x	25%	1,25%

Impuesto	Renta de Fuente Uruguay	Tasa	Tasa Efectiva
IRNR	5% x	12%	0,6%

Renta internacional o mixta



Trading internacional (Resolución 51/97)

- Realización de operaciones de compraventa de mercaderías situadas en el exterior, que no tengan por origen ni destino el territorio uruguayo.
- Intermediación en la prestación de servicios, siempre que los mismos se presten y utilicen económicamente en el exterior.

Impuesto	Renta de Fuente Uruguay	Tasa
IRAE	$3\% \times (\text{Precio Venta} - \text{Compra}) \times$	25%

Sentencia TCA 969/2010

1. La Resolución 51/97 presupone el desarrollo de una actividad en el Uruguay
2. Que la actividad de trading de mercadería tipifica una renta parcialmente de fuente uruguaya
3. La posibilidad que una SAU obtenga rentas totalmente de fuente extranjeras y por lo tanto excluidas del aspecto espacial del IRAE.

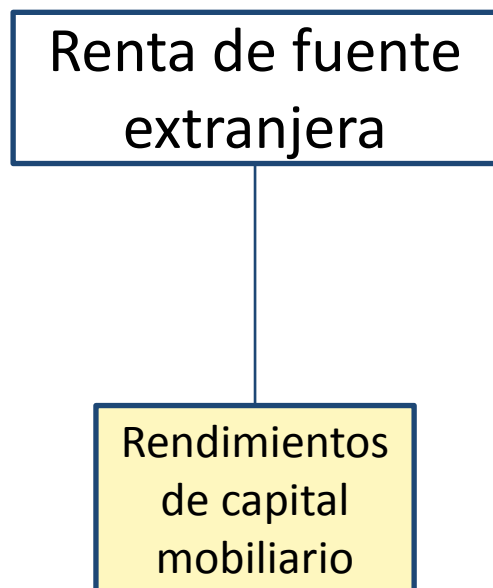
FALLO DEL TCA: fue que la renta es de fuente extranjera, dado que tanto el capital como el trabajo se encuentran fuera de Uruguay.

Aspecto espacial – IRPF Categoría I

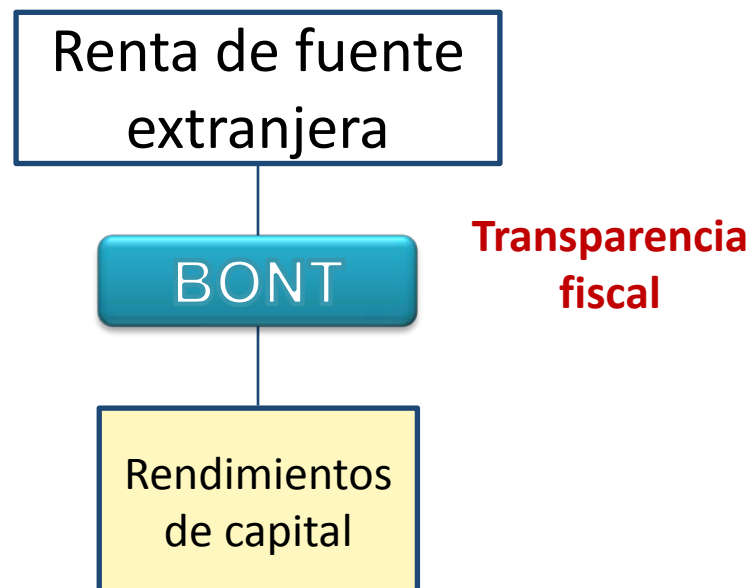


A nivel internacional podemos apreciar que las rentas generadas por las personas físicas se han inclinado por los criterios subjetivos y las generadas por las entidades por se han aproximado al criterio de la fuente, a través de la configuración del concepto de establecimiento permanente.

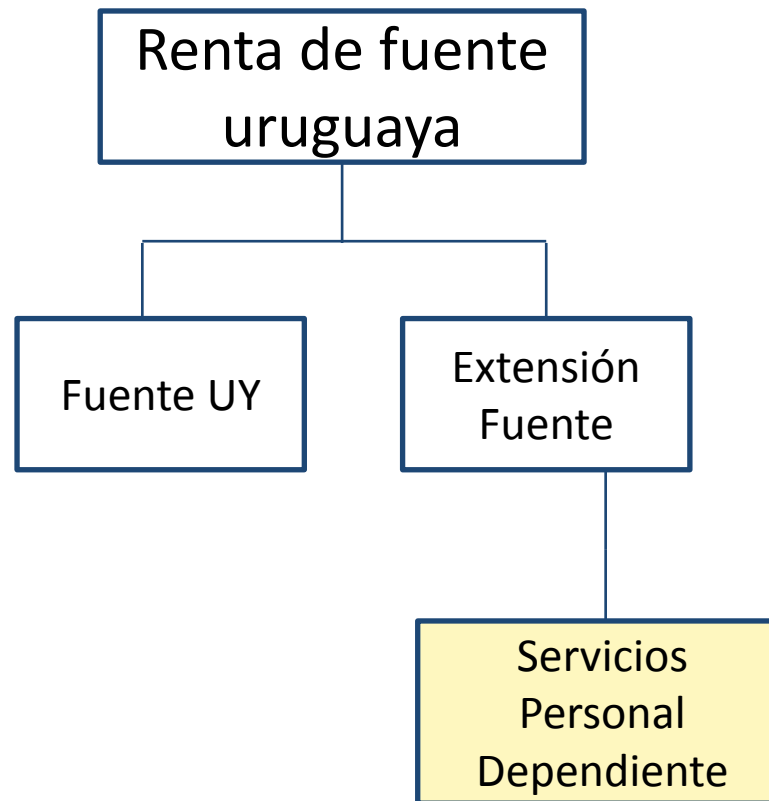
Situación actual



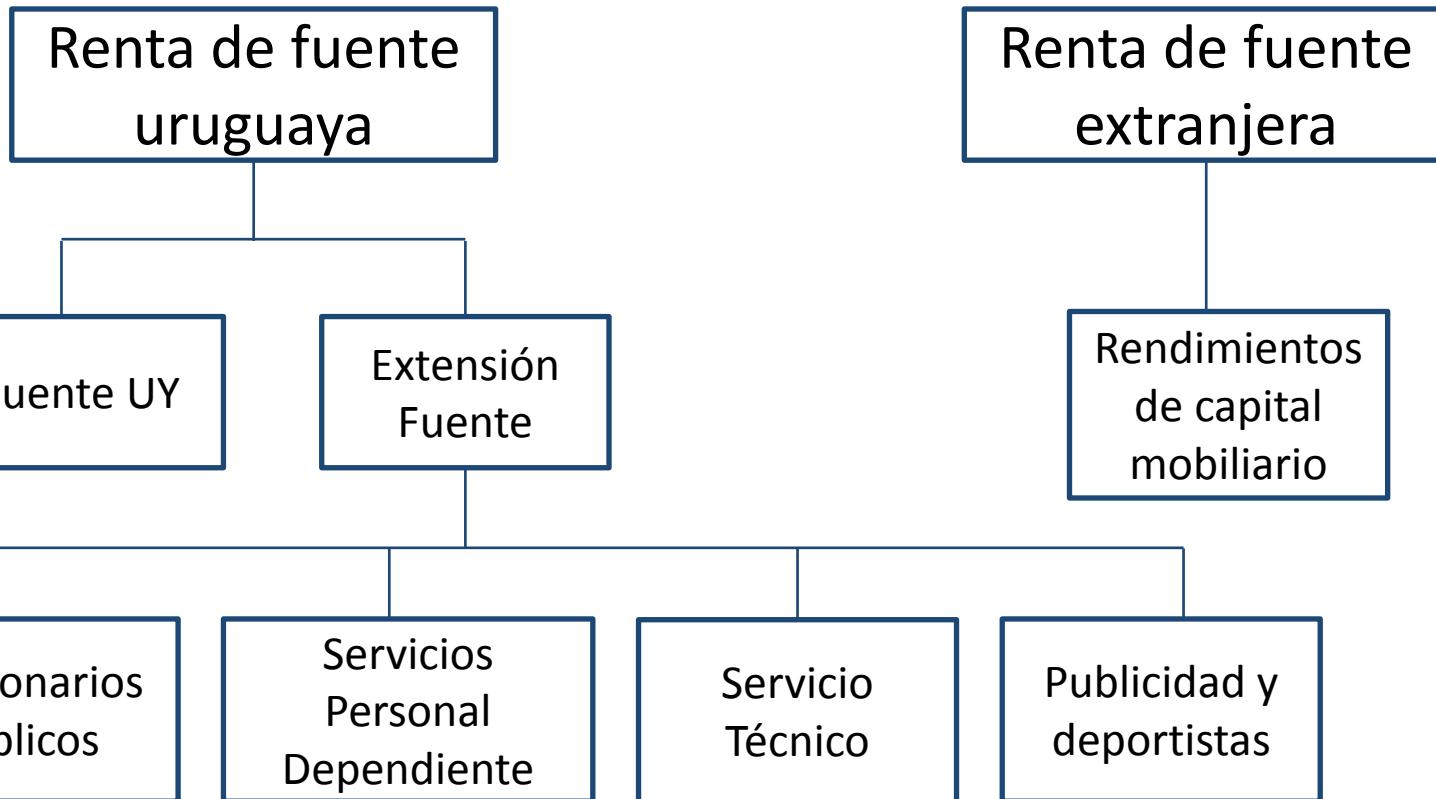
Proyecto de Ley



Aspecto espacial – IRPF Categoría II



Aspecto espacial - IRPF



Convenios de doble imposición (CDI)



La aplicación por parte de Uruguay del principio de la fuente y la adhesión de otros Estados al principio de renta mundial, dan como resultado situaciones de doble imposición que es lo que intenta evitar o solucionar en cierta medida con la aplicación de los convenios (CDI).

Convenios de doble imposición (CDI)



Situaciones que pueden dar origen a una doble imposición:

1- Diferencia en los criterios de asignación de potestad tributaria ya sea fuente territorial contra renta mundial o renta mundial contra renta mundial.

2- Diferencia en los conceptos de fuente utilizados

3- Diferencia en la definición de residencia

4- La aplicación de normas antiabuso que afectan la determinación de la base imponible de los impuestos y la aplicación de los CDI.



Acción 1: Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital

Los desafíos fiscales a nivel de economía digital están relacionados con la determinación de la existencia de un nexo (o criterio de sujeción), con el tratamiento fiscal de los datos y con la calificación de renta a efectos de la imposición directa. Por otra parte, la economía digital plantea desafíos en cuanto a la recaudación por el impuesto al valor agregado (IVA), especialmente cuando un consumidor final adquiere bienes, servicios y activos intangibles de proveedores situados en el extranjero.

Podemos encontrar compañías que pueden llegar a tener una fuerte presencia digital en un Estado determinado sin necesidad de tributar en ese mismo Estado conforme a las reglas actuales, la agregación de valor a través del uso de productos digitales y de datos de mercado, la caracterización de la renta derivadas de la nueva economía y los problemas relacionados con la fuente.

En Uruguay el concepto de EP requiere un lugar físico, por esta razón por el momento no comprendería las hipótesis de actuación vía electrónica.

ECONOMÍA DIGITAL

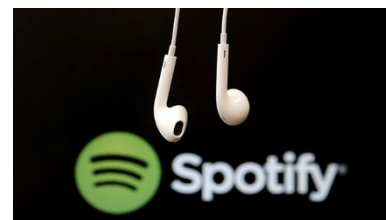


Transacciones virtuales directas ➡️ derechos de uso sobre propaganda, imágenes o textos.

No solo importa donde se produce la combinación de capital y trabajo, sino que también el lugar de aprovechamiento de esos bienes virtuales ➡️ dónde se descargan

Ubicación de los factores	Utilización Económica	Tipo de fuente	Impuesto
Ambos factores en Uruguay	Utilización económica dentro y fuera de Uy	Fuente Uruguaya	IRAE
Ambos factores fuera de Uy	Utilización económica fuera Uy	Fuente Extranjera	-
Ambos factores fuera de Uy	Utilización económica dentro Uy	Fuente Uruguaya	IRNR*
Parcialmente ubicados en Uy	Utilización económica fuera Uy	Fuente Uruguaya, renta mixta	IRAE
Factor capital en Uy	Utilización económica fuera Uy	Fuente Uruguaya - Renta de capital	IRNR
Factor trabajo en Uy	Utilización económica fuera Uy	Fuente Uruguaya - Renta de trabajo	IRPF

ECONOMÍA DIGITAL



Siempre que los servidores se encuentren en el exterior, no habrá retención de impuestos (ni renta ni valor agregado).

En conclusión, plataformas como Uber, Netflix y Spotify deberían tributar en Uruguay tanto IRNR como IVA. Teniendo en cuenta el modelo de negocios en donde no existe flujo de efectivo entre las partes vinculadas, sino que el pago se realiza a través de una tarjeta de crédito internacional deberá designarse como agente de retención a las emisoras de las tarjetas de crédito del IRNR y el IVA en referencia. De esta manera se solucionaría parcialmente el problema actual, dado que si las empresas facturaran desde algún país con el que Uruguay tiene vigente un CDI no podría gravar dicha renta al menos por IRNR.



MUCHAS GRACIAS !!!